

[原著論文]

国際会計基準第41号『農業』の概要と特徴

井上 善文*

The highlights and characteristics of IAS No.41

Yoshifumi INOUE*

Abstract

International Accounting Standards Committee issued the International Accounting Standards No.41 (IAS41) “Agriculture” on February, 2000. The purpose of this paper is outline briefly how the concept of agricultural activity and to point out how the accounting treatment of agricultural activity, biological assets, biological transformation. This standard adopted a new approach for measurement method of fair value. This approach will set a new trend of measurement of agricultural products in the world. We will distill what to learn to establish the accounting standards for the agricultural activity in Japan.

KEY WORDS : IAS41, agricultural activity, biological assets, biological transformation, fair value

1. はじめに

日本の農業の現状に関連にする動きとして、わが国がTPP(Trans-Pacific Strategic Economic Partnership Agreement；環太平洋戦略的経済連携協定)へ参加することの是非を問う議論が活発化している¹⁾。国内の農業の状況を鑑みれば、国勢調査のデータによると第一次産業に属する農業の就業者数は著しく激減している。それに対して第三次産業に属するサービス業の就業者数は増加している。

農業については、公開会社で農業を営む会社が非常に少ないことを理由に、わが国の会計基準設定主体である企業会計基準委員会(Accounting Standard Board of Japan；ASBJ)は、これまでのところ具体的な対応を示していない状況にある²⁾。さらに、学界や実務界においても、農業に関する会計問題に対する取組みが、これまで全く行われてきていないように思われる³⁾。

他方、農業活動の会計処理についての国際会計基準

第41号(International Accounting Standard No.41：以下IAS第41と略称)が、すでに2001年2月に国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee；以下IASCと略称)によって公表された⁴⁾。

本稿は、IAS第41号を中心にして、農業活動に関する会計上の概念について整理を行ない、IAS第41号の概要と特徴について検討することによって、今後、わが国における農業に関する会計基準設定の課題を考察することを目的としている。

1. IAS第41号公表に至る経緯

－農業に関する国際会計基準の必要性－

1994年にIASC理事会は、農業に関する国際会計基準の設定を決定し、問題点の明確化および実行可能な解決策を策定するための起草委員会を立ち上げた⁵⁾。

1996年に起草委員会は、原則書案(Draft Statement of Principles)を公表し、広く一般から意見を求めた⁶⁾。

*九州共立大学経済学部

*Kyusyu Kyoritsu University

起草委員会は受け取ったコメントを検討して、草案の一部を改訂して、理事会へ提出した。理事会は公開草案を公表すべく1997年11月に審議を開始した⁷⁾。

1999年7月にIASC理事会は、公開草案第65号(E65)『農業(Agriculture)』を承認し、同年8月5日に公表した。2000年1月31日までに受け取ったE65に対するコメントレターを検討しながら審議を重ねた結果、理事会は2000年12月にIAS第41号『農業』を承認した⁸⁾。2001年2月にIAS第41号は公表され、2003年1月1日以後開始する事業年度から適用されている⁹⁾。

農業に関する会計基準設定プロジェクトは特定業種の会計上の課題に対応するものであり、当時のIASCコア・スタンダードを策定する作業には含まれないという点では非常に異例なものであったといえる。IAS第41号の設定および公表を巡っては、以下のような経緯や必要性があった¹⁰⁾。

農業は土地あるいは海洋を重要な経営資源として動植物を育成する産業であり、様々な点において他の産業とは異なる側面を持っており、農業という産業分野の特殊性が今まで正面から会計基準の問題として取り上げられなかった。そのため、農業活動についての会計基準は、各国の政策面などの複雑な事情を反映するため、各国の基準設定機関がそれぞれ断片的に設定していたといえる。しかし、農業以外の分野の経営活動と同様に、農業活動においても信頼性が高く、広く一般に認められた国際的な会計基準に基づく会計処理が求められつつある¹¹⁾。

農業会計基準設定プロジェクトの設置に関して、IASC理事会では、以下のような議論が検討された。

基準化の反対論は、農業は銀行業や保険業と同様に特殊な産業であり¹²⁾、農業の多様性と他の一般的な会計基準から逸脱する点を述べている¹³⁾。また、農業における多くの経営組織は、小規模かつ独立しており、現金と税金とに焦点があてられ、家族経営単位であり、しばしば一般目的財務諸表を作成する必要があるように認識されている¹⁴⁾。

他方、基準化の推進論は、小規模な農業企業といえども、外部、特に銀行や政府機関からの資金及び補助金を求める場合は、一般目的財務諸表を作成することがますます要求されるようになっており、さらには規制撤廃の国際的な傾向が、農業活動の規模、範囲および商業化の増大をもたらしたという理由が挙げられた¹⁵⁾。

その後の審議の結果、IASC理事会は、農業は多くの国々において、特に発展途上国や新興工業国においては、重要な産業であるということにもまた注目した。

多くのそのような国々においては、農業は最も重要な基幹産業であるとし、諸種の意見を考慮した後、理事会は基準が必要であるという結論を再確認した¹⁶⁾。

2. IAS第41号の概要

2-1. 農業活動に関する定義

IAS第41号の設定目的は「農業活動に関連する会計処理、財務諸表の表示および開示を規定すること」であると述べられている(par.4)。

IAS第41号によれば、農業活動(agricultural activity)は、「企業が生物資産を販売するために、あるいは農産物または新たな生物資産への転換のために、生物資産の生物学的変化と収穫を管理すること」であると定義している(par.5)。

農業活動の具体例として、IAS第41号は、「家畜の飼育、林業、一年生植物または多年生植物の収穫、果樹の栽培および植林(プランテーション)、草花栽培、養殖漁業(魚の養殖を含む)」といった広範囲な活動を挙げている(par.6)。また農業活動は以下のような3つの特徴がある¹⁷⁾。

(a)変化の能力:生きている動物および植物には生物学的変化の能力がある。

(b)変化の管理:管理することによって生物学的変化が起こるために必要な条件(例えば、栄養のレベル、湿度、温度、肥沃度および光)を改善するか、または少なくとも安定化させることにより、生物学的変化を促進する。例えば、(遠洋漁業や栽培のような)管理されていない資源の収穫は農業活動ではない。

(c)変化の測定:生物学的変化あるいは「収穫」¹⁸⁾によりもたらされる質的变化(例えば、遺伝的長所、密度、成熟度、脂肪含有度、蛋白質含有度および繊維の強さ)または量的変化(例えば、子孫の数、重量、体積、繊維の長さまたは直径および蕾の数)は通常管理機能として測定され、観察される。

なお、IAS第41号では、農業に関する主な専門用語は、特定の意味を有するものとして以下のように定義されている(par.5)。

- ・生物資産(biological assets)とは、「生きている動物または植物」をいう。
- ・農産物(agricultural produce)とは、「企業の生物資産から収穫された成果物」をいう。
- ・収穫(harvest)とは、「生物資産の果実を分離するこ

と、または生物資産の生命活動を停止させること」をいう。

- ・生物学的変化(biological transformation)とは、「生物資産の質的または量的な変化をもたらす成長、退化、生産および生殖のプロセスからなる」をいう。IAS第41号は上述のように、他の一般的な資産(棚卸資産、固定資産、無形資産など)とは区別して当該基準特有の生物資産の会計処理を規定している。その理由として、動植物には生物学的変化が存在するからである¹⁹⁾。つまり、生物資産には成長や退化または出産など一般的な資産とは異なる過程での価値増加ま

たは価値減少が生じるからである。特に成長という過程での価値の増加(増殖)は、他の資産では見られない価値増加の事象である²⁰⁾。

また、IAS第41号は、図表1のように生物資産と農産物の違いを区別して例示している。家畜の例で考えれば、羊が産んだ子羊は生物資産であり、その子羊が成長して羊毛を刈り取れるようになった状態の羊毛は農産物となり、その後、刈り取られた羊毛がカーペットという製品として加工された場合は、収穫後の加工製品となる²¹⁾。

図表1 生物資産、農産物および収穫後の加工製品の分類

生物資産	農産物	収穫後の加工製品
羊	羊毛	毛糸、カーペット
植林地における樹木	伐採された木	丸太、材木
植物	綿花、サトウキビ	綿糸、衣類、砂糖
乳牛	牛乳	チーズ
豚	食肉	ソーセージ、ハム
灌木	葉	茶、乾燥タバコ
ブドウの木	ブドウ	ワイン
果樹	収穫された果実	加工された果実

出所：IAS 第41号 par.4

2-2. 農業活動の適用範囲

IAS第41号は、生物資産、収穫時点における農産物および生物資産に対する政府補助金²²⁾が農業活動に関連する場合の会計処理に適用される(par.1)。したがって、農業活動に利用されない生物資産はIAS第41号の適用範囲から除外される場合がある²³⁾。

しかし、IAS第41号では農業活動に関連する土地および無形資産が適用されない(par.2)。

また、収穫後の農産物の加工処理(例えば、ブドウ農家が育てたブドウからワインを製造する過程)にもIAS第41号は適用されない(par.3)。たとえ、そのような加工処理が農業活動の理論的かつ自然な延長線上にあり、発生する事象が生物学的変化と類似しているとしても、IAS第41号の対象外となるのである²⁴⁾。例え

ば、ブドウからワインを作る過程は、イースト菌により糖類をアルコールに変換する過程であるが、これは農業活動に含められない²⁵⁾。IAS第41号は、収穫時点の農産物にのみ適用されるのであり、収穫前の農産物は、収穫が行われる生物資産の一部とみなされる。例えば、ブドウの木になっているブドウは、収穫されるまで、ブドウの木の一部として会計処理されるのである²⁶⁾。

農業活動に関連する生物資産、農産物および収穫後の加工製品などの資産が、適用される会計基準の関係をまとめると図表2のようになる。「生物資産」および「農産物」はIAS第41号によって会計処理され、「(収穫後の)農産物」および「収穫後の加工製品」はIAS第2号によって処理される。

図表2 農業活動に関連する資産とIASの適用関係

農業活動に関連する資産	具体例	適用される会計基準(IAS)
生物資産	ブドウの木	IAS 第41号『農業』
農産物	(収穫時点の)ブドウ	IAS 第41号『農業』
	(収穫後の)ブドウ	IAS 第2号『棚卸資産』
収穫後の加工製品	ワイン	IAS 第2号『棚卸資産』
農業活動に関連する土地	農地(ブドウ畑)	IAS 第16号『有形固定資産』
		IAS 第40号『投資不動産』
無形資産	ブドウの品種改良・新種開発	IAS 第39号『無形資産』

出所：筆者作成

2-3. 認識規準

企業は、次の3つの条件がすべて満たされる場合のみ、生物資産または農産物を認識しなければならない(par.10).

- (a)過去事象の結果として、企業がその資産を支配している。
- (b)当該資産に関連する将来の経済的な便益が企業に流入する可能性が高い。
- (c)信頼性をもって当該資産の公正価値または原価が測定できる。

企業は農業活動において、例えば家畜の法的所有権や家畜の購入、誕生または離乳時の焼印もしくは他の方法で印を付けることによって生物資産または農産物に対する支配を証拠付けられる。将来の便益は、通常、重要な物理的属性を測定することによって評価される(par.11).

また、将来の農産物(ブドウ、羊毛など)が生物資産(ブドウの木、羊など)に付着している場合、それを収穫前に個別に認識すべきではない。収穫まで、将来の農産物は生物資産全体の一部を形成し、当該資産は全体として測定すべきである。例えば、他のすべての条件が等しいとして、果物がなっている木は収穫直後よりも収穫直前のほうが、より高い公正価値を有するからである²⁷⁾。

2-4. 測定規準

生物資産は、当初認識時および各報告期間の期末日において、公正価値が信頼性を持って測定できない場合を除き、売却費用²⁸⁾控除後の公正価値で測定しなければならないとされている(par.12)。公正価値が信頼性を持って測定できない場合には、企業は生物資産を取得原価で測定する(par.30)。また、生物資産の売却費用控除後の公正価値による当初認識およびその後の変動によって発生する利得または損失は、発生した

期の純損益に含めなければならない(par.26)。

他方、生物資産から収穫された農産物は、収穫時点において売却費用控除後の公正価値により測定されなければならない(par.13)。IAS第41号では、企業が生物資産を公正価値によって測定できることを前提としており、公正価値が信頼性をもって測定できないことを理由に取得原価で測定することは認められていない²⁹⁾。当初の測定値はその後、農産物が販売される場合にはIAS第2号、伐採された丸太が木材として利用される場合にはIAS第16号またはその他の該当する国際会計基準を適用する際の取得原価となる³⁰⁾。

また、農産物を売却費用控除後の公正価値により当初認識することによって生じる利得または損失は、発生した期の純損益に計上しなければならないとされている(par.28)。

このような考え方は、原則的に活発な市場が存在することを前提に成り立っている³¹⁾。したがって、公正価値の測定に関しては、活発な市場が存在するかどうかが重要な問題となる。

2-5. 開示

企業は、生物資産および農産物の当初認識において、発生した当期中の利得または損失の合計額および生物資産の売却費用控除後の公正価値の変動により発生した利得および損失の合計額を開示しなければならない(par.40)。また、IAS第41号は、生物資産グループについて、状況に応じて消費型と果実生成型との区別、あるいは成熟と未成熟との区分に分類して説明することが求められている(par.43)。ここでいう消費型生物資産とは、農産物として収穫されるもの、または生物資産として販売される生物資産のことであり³²⁾、果実生成型生物資産とは自己再生型の資産³³⁾を意味している(par.44)。また、成熟した資産とは、消費型生物資産の場合は収穫可能な特性を備えたもの(消費型生

物資産の場合)のことを、果実生成型生物資産の場合は規則的な収穫を持続できるもの(果実生成型生物資産の場合)を意味する(par.45)。さらに、このような区分を行うにあたって用いられた判断基準を開示することも要求している。

さらに、以下の情報が財務諸表とともに公表される情報の他の部分のどこにも開示されていない場合、説明しなければならない(par.46)。

- (a)それぞれの生物資産グループが関連する活動の性質
- (b)下記の物理的数量に関する非財務的な測定値または見積もり
 - (i) 当該企業の期末現在のそれぞれの生物資産グ

ループ

(ii) 農産物の期中産出高

企業は、それぞれのグループの収穫時において農産物および生物資産の公正価値を測定するときに適用した方法および仮定を開示し、また期中において収穫された農産物の、収穫時点で測定された売却費用控除後の公正価値を開示しなければならない(pars.47-48)。

IAS第1号『財務諸表の表示』によれば、生物資産は、貸借対照表に別掲表示することが要求される。収穫後の農産物は、IAS第2号にもとづいて処理されるが、IAS第2号は貸借対照表本体への区分開示を規定していない。IAS第41号の適用例として生物資産も貸借対照表上の表示が図表3の通り示されている。

図表3 生物資産の貸借対照表上の表示

XYZ酪農会社 貸借対照表		
資産	20X1年12月31日	20X0年12月31日
固定資産		
酪農用家畜－未成熟(注1)	52,060	47,730
酪農用家畜－成熟(注1)	372,990	411,840
生物資産小計	425,050	459,570
有形固定資産	1,462,650	1,409,800
固定資産合計	1,887,700	1,869,370

(省略)

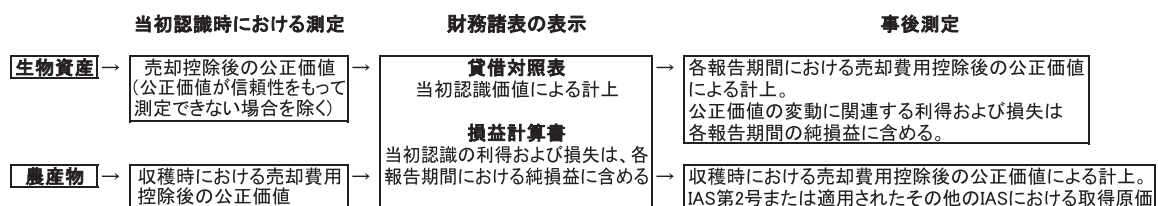
(注1) 企業は、各生物資産グループについて、状況に応じて消費型と果実生成型とに区分し、説明することが奨励されている。その際に企業は区分の根拠を開示する。

出所: IASC[2001]Appendix A, Example 1.より一部抜粋

また、IAS第1号では、生物資産の利得および損失を損益計算書上どのように表示するかに関する明確な規定はない。一方、IAS第41号は、生物資産および農産物の当初認識時に発生した利得および損失の合計額ならびに生物資産の売却費用控除後の公正価値の変動により生じた利得および損失を開示しなければなら

いと規定している。この規定によれば、収益および損失の合計額の開示が要求されているだけで、区分については特に要求されていない。なお、IAS第41号の概要(認識、測定および開示プロセス)については、図表4のようになる。

図表4 農業活動の会計処理プロセス



出所: 筆者作成

3. IAS第41号の特徴

3-1. 公正価値の測定

農業活動に関する会計処理は、伝統的に取得原価主義の枠組みのなかで処理されてきた。これは実務上、家畜、成長中の作物、収穫された農産物が取得原価で処理されてきたことを意味する。しかしながら、農業活動のその性質上、伝統的な会計モデルを適用しようとすれば、不確実性や矛盾が生じる。特に、生物資産の実質を変える生物学的変化に関連する決定的な事象は、取得原価と実現を基礎とした会計モデルは取り扱いが困難であることから会計処理の多様性が生じていたのである³⁴⁾。IAS41号では、生物資産の評価に全面的に公正価値が利用されていることがその最大の特徴となっている。

IAS第41号によれば、「公正価値とは、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換されうる、または負債が決済されうる価額」として定義されている(par.8)。IAS第41号では、生物資産または農産物に活発な市場が存在する場合には、当該市場における相場の価格は当該資産の公正価値を決定する際に適した基礎となるとし、企業がいくつかの異なる活発な市場を利用する場合、当該企業は、最も適切な市場、たとえば企業が実際に利用しようとしている市場の価格を使用するとしている(par.17)。

しかし、活発な市場が存在しない場合には、企業は公正価値の決定に当たり、以下のもののうち、利用可能なものを利用するとしている(par.18)。

- (a)取引日と期末日の間において経済的状況に重要な変化がない場合、直近の市場における取引価格
- (b)類似資産の市場価格に、差異を反映するための修正を加えたもの
- (c)輸出用のトレイ当たり、ブッシュ重量当たり、ヘクタール当たりで表示される果実の価値や、キログラム当たりで表示される牛の価値のような分野ごとの基準値

IAS第41号では、このように生物資産の公正価値が信頼性をもって測定可能であるとの仮定がなされている。しかし、生物資産の当初認識時点に、市場によって決定される価格または価値が入手できず、また代替的な公正価値の見積額が明らかに信頼できないと判断される場合には、当該生物資産は、減価償却累計額および累計減損損失額控除後の取得原価によって測定されなければならないとしている。その後、そのような

生物資産の公正価値が信頼性をもって、測定できるようになった場合には、企業はそれを、売却費用控除後の公正価値によって測定しなければならない(par.30)。

3-2. IAS第41号の会計処理

以下の説例を用いて、公正価値の測定モデルにもとづく生物資産の会計処理について考察する。

[設 例]³⁵⁾

ある企業がブドウ園を所有している。果樹（ブドウの木）は成熟しており、（果実は除く）公正価値は報告期間において増加していない。期中に果実（ブドウ）を収穫し、その時点での果実の市場価格は1,300円であり、また売却費用は200円と見積もられた。

<収穫時点まで>

(借方)ブドウの木	1,100
(貸方)生物資産の利得	1,100

収穫時までの果実（ブドウ）の成長による生物資産（ブドウの木）の公正価値の増加を認識する。

<収穫後>

(借方)棚卸資産(ブドウ)	1,100
(貸方)ブドウの収穫による利得	1,100

生物資産（ブドウの木）から収穫された農作物（ブドウ）は、収穫時点において売却費用控除後の公正価格を収益として認識しなければならない。したがって、収穫時には公正価格たる市場価格1,300円から売却費用200円を差し引いた1,100円を収益として認識する。収穫された果実（ブドウ）は棚卸資産1,100円として資産計上する。

(借方)生物資産の損失	1,100
(貸方)ブドウの木	1,100

収穫された果実（ブドウ）による生物資産（ブドウの木）の公正価値の減少を認識する。

今後の課題

本稿は、農業活動に関する会計処理についてIAS第41号を中心にして検討してきた。

わが国には、農業活動に関する包括的かつ明確な会計基準は存在していない。従来の取得原価主義と実現主義をベースにした伝統的な会計モデルが、生物資産の成長・退化・生産・生殖といった生物学的変化について、その経済的実態を財務諸表に反映することは困難である。また農業は元来、自然環境、地理的条件、気候条件などそれぞれの国あるいは土地の有利性を利用した産業であることから、国際的に共通の会計基準を設定することは容易ではない。そのような特色を持つ農業にIAS41が公正価値による測定を適用することは、一部の生物資源や大部分の農産物に市場価格が存在することによるものであると考える。

しかし、公正価値測定モデルの採用は、個別開示が要求される大規模な農業活動を行っている多国籍企業がそれほど多くないためにさしたる問題とならないが、IASを適用する小規模な農業企業にとっては大きな負担となる可能性があることに留意しなければならないであろう。これまで農業活動に関する事象に会計上適切に対応されてこなかった。これらは、新しい会計領域であることから、生物資産の認識・測定・開示をめぐる、伝統的な会計アプローチとの関係から今後検討すべき課題である。

Received date 2011年7月26日

<注>

- 1) TTPとはシンガポール、チリ、ニュージーランド、ブルネイの四カ国が2006年に発効した経済連携協定のことである。現在、2015年までに原則として関税100%撤廃を目指している。またアメリカ、オーストラリア、ベトナムおよびマレーシアもTTPへの参加を表明している。わが国も、2010年10月に当時の菅直人首相がTPPへの参加を検討するとの表明を行った。
- 2) 池田健一[2007]p.137。日本における農業法人に対する会計の振興はすでに行われているものの中小企業としての従来型の税務指向的会計の域を出ていない(近田典行[2011]p.71)。
- 3) Ibid,p.137。2008年9月に開催された日本簿記学会第24回全国大会(於：香川大学)における統一論題報告テーマ「複式簿記の機能と本質－業種、規模のちがいから多角的に考える－」において大室健治氏による「農業簿記の特徴と役割」、小南裕之氏による「農業簿記の実務と課題」という農業簿記分野の研究テーマが日本簿記学会の統一論題に初めて報告された(日本簿記学会年報第24号[2009])。また2010年に日本簿記学会の簿記実務研究部会として「地域振興のための簿記の役割－農業・地場産業を対象として－」(委員長：戸田龍介[神奈川大学教授])が発足した。当該研究部会が2011年に中間報告、2012年に最終報告を発表する予定である。
- 4) IASCに代わる新組織であるIASB(International Accounting Standard Board : IASB)が2001年4月に発足した。それと同時にIASBが今後公表する会計基準は、国際会計基準(International Accounting Standard : IAS)ではなく国際財務報告基準(International Financial Reporting Standard : IFRS)と呼ばれることになった。しかし、そうしたことを了承しながらも本稿はIASB発足以前の旧称であるIASCおよびIASを使用することにする。
- 5) IASC[2001],par.B1.
- 6) 「農業」会計基準に関する原則書草案に対して、42通のコメントレターが寄せられた(IASC[2001] Ibid,par.B1)。
- 7) IASC[1999],parsB3-B4。阿部亮耳[2000]p.357。
- 8) E65に寄せられた62通のコメントレターは、28の国々からはもとより様々な国際機関から送付された。IASC理事会およびIASCスタッフはこれらのコメントレターを検討・審議した結果、2000年4月にE65で提案されている公正価値測定の信頼性に関する決定を行うために、農業活動を行っている企業に質問書を送った。その結果、11カ国の企業から20通の回答が得られた(IASC[2000]Ibid,par.B2)。
- 9) IAS第41号の公表後、2003年12月および2007年9月のIAS第1号『財務諸表の表示』による改訂、2003年12月のIAS第2号『棚卸資産』による改訂および2003年12月のIAS第21号『外国為替レート変動の影響』による改訂、2004年3月のIFRS第5号『売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業』による改訂、2008年5月の『IFRSsの改善(Improvement to IFRSs)』に伴って修正された。なお『IFRSsの改善』により、IAS第41号は、適用範囲の明確化、他の基準との用語の統一および資産の公正価値が割引キャッシュ・フローを用いて見積もられる場合のキャッシュ・フローに含まれる範囲の明確化等を意図して一部の条項が修正されており、当該修正につい

- て2009年1月1日以後開始する事業年度から適用されている。
- 10) IASC[2001]pars.B3-B7, 阿部[2000]pp.354-357, 吉田洋[2008]pp.135-136, アーンスト・アンド・ヤングLLP[2010]p.594, 児島記代[2010]p.35およびp.37.
 - 11) 児島記代[2010]p.37.
 - 12) 銀行業に関する会計基準としてはかつてIAS第30号『銀行および類似する金融機関の財務諸表における開示』が存在した。また保険業に関する会計基準としてIFRS4『保険契約』がある。
 - 13) 阿部亮耳[2000]p.356.
 - 14) Ibid.,p.356.
 - 15) IASC[2001]par.B5.
 - 16) 阿部亮耳[2000]p.357.
 - 17) IASC[2001]par.6およびBarry and Abbas [2002] p.900.
 - 18) 2008年の「IFRSの改善プロジェクト」により「収獲」という文言が追記された。
 - 19) 生物学的変化の結果には次のような種類がある(IASC[2000]IAS41,par.7).
 - (a)資産の(i)成長(1単位の動物もしくは植物の、量の増加もしくは質の改善), (ii)退化(1単位の動物もしくは植物の、量の減少もしくは質の悪化), (iii)生殖(生きている動物または植物の新たな発生)
 - (b)生ゴム, 茶葉, 羊毛, 牛乳といった農産物の生産
 - 20) 林田浩[2006]p.73. また、農業会計上固有の概念である「増価(増殖)」とは「農業の技術的特徴の1つとして、繁殖牛や果樹などのように自己の農業経営で1年以上にわたって育成したものを利用して、肥育牛や果実などの生産物を生産することがあげられる。このような自己の農業経営で育成する資産を自己育成資産という。自己育成資産の場合、成熟時点までの育成期間にあるときには、長期育成家畜勘定・植物勘定を用いて、育成原価で評価する。つまり、素牛や苗木から育成費用分だけ、資産価値が増加すると考える。この資産価値の増加部分を計算することを増価計算(増殖計算)」という(古塚秀雄, 高田理[2009]現代農業簿記会計, 農林統計出版,p.85). なお、増価増殖に関する詳細な会計学的考察については、阿部亮耳[1974]農業財務会計論, 明文書房(pp.97-111)の「第6章 増価増殖について」を参照のこと。
 - 21) 池田健一[2007]p.138. 農産物を異なるタイプに分類するケースとして、例えば、卵を農産物に分類するか、あるいは生物資産に分類するかという問題がある。この問題は、卵に関する経営者の保有意图(販売目的か養鶏目的)によって決定されることになる。
 - 22) IAS第41号によれば、政府補助金は以下の通り規定されている(pars35-37).
売却費用控除後の公正価値で測定される生物資産に対する無条件の補助金は、補助金を受け取ることになったときに、かつ、そのときにおいてのみ収益として認識される。また、補助金に付帯条件がある場合は、当該補助金は、付帯条件が満たされたときに、かつ、そのときにおいてのみ収益として認識される。ただし、上記の要求は売却費用控除後の公正価値で測定される生物資産に関連するものであり、公正価値を信頼性をもって測定できず、減価償却累計額および減損損失累計額控除後の取得原価で測定される資産に関連する政府補助金にはIAS第41号ではなくIAS第20号『政府補助金の会計処理および政府援助の開示』が適用される。
 - 23) 動物園(または動物保護区域)にいる動物は、積極的な繁殖計画がなく、また動物そのものや動物製品が販売されることもほとんどない場合は、IAS第41号の対象外になると思われる。IAS第41号の適用対象外の生物資産は通常、IAS第16号『有形固定資産』またはIAS第2号『棚卸資産』のいずれかの対象になるであろう(新日本有限責任監査法人[2010] pp.600-601, 児島記代[2010]p.38).
 - 24) IASC[2001]pars.B9-B11.
 - 25) 吉田洋[2008]p.136. ブドウとワインの関係と同様に牛乳を加工してチーズを製造する過程も農業活動の定義から除外される。
 - 26) アーンスト・アンド・ヤングLLP [2010]p.601.
 - 27) デトロイトトウシュトーマツ[2009]p.934.
 - 28) 売却費用とは、財務費用および法人税等を除く、資産の処分直接起因する増分費用である(par.5). この費用には、仲介業者や販売業者への手数料、規制当局および商品取引所による課金、その他関税などの税金が含まれる(par.14). 「売却費用(costs to sell)」という用語は、2008年5月の「IFRSの改善」の一環として、IAS第41号設定当初に用いられていた「販売時費用」および「見積販売時費用」という用語に代わって、2009年1月より用いられることになった。詳細はアーンスト・アンド・ヤングLLP

[2010]p.603を参照。

29) IASC[2001]par.32およびpar.B43.

30) Ibid.,par.13およびpar.B8. 農産物を収穫時点において公正価値で測定することが求められる主たる理由は、生物資産の測定と首尾一貫した基準が適用されることを担保し、農産物の収穫に関する報告期間の経営成績について一貫性に欠ける歪んだ報告がなされることを回避するためである(par.42).

31) わが国においても米、麦などの農産物は、生産者米価等の政府買入価格が決定していることにより、収穫した段階で収益を認識する収穫基準が採用されている(吉田洋[2008]p.138).

32) 消費型生物資産の具体例としては、食肉精算のための家畜、販売目的の家畜、養殖場の魚類、トウモロコシおよび小麦の作物、材木とするための樹木である(IASC[2001],par.44).

33) 果実生成型生物資産の具体例としては、乳を生産するための家畜、ぶどうの樹、果樹および薪を収穫するが本体は残る樹木である(IASC[2001]par.44).

34) 吉田洋[2008]pp.136-136.

35) 池田健一[2007]pp.139-140, 村宮克彦[2009]pp.243-244および木村奈美[2010]pp.243-244を参照にして設例を作成した。

<参考文献>

(邦文献)

- [1] 阿部亮耳[2000]「国際会計基準」と農業会計」松田藤四郎、稲本志良編著『農業会計の新展開』(農林統計協会、第IV部第6章収録).
- [2] 石崎忠司[2001]「農業経営の問題点と会計の役割」『JICPAジャーナル』第548号.
- [3] 林田浩[2006]「生物資産の測定に関する一考察－国際会計基準第41号の検討を中心にして－」『共栄大学研究論集』第4号.
- [4] 池田健一[2007]「農業に関する国際会計基準(IAS41)と我が国への影響」『会計・監査ジャーナル』第622号.
- [5] 吉田洋[2008]「フードビジネスのための会計基準－IAS第41号における認識と測定に関する検討－」『名古屋文理大学紀要』第8号.
- [6] 姜相熙[2009]「第34章 農業」古賀智敏、鈴木一水、國分克彦、あずさ監査法人編著『国際会計基準と日本の会計実務[三訂版]』同文館.
- [7] 村宮克彦[2009]「31 IAS41農業」桜井久勝編著『テキスト国際会計基準[第4版]』白桃書房.

[8] デトロイトトウシュトーマツ[2009]『国際財務報告基準(IFRS)詳説[第1版] iGAAP 第2巻』株式会社 雄松堂書店.

[9] アーンスト・アンド・ヤングLLP(新日本有限責任監査法人監訳)[2010]『IFRS 国際会計の実務 International GAAP [下巻]』レクシスネクシス・ジャパン株式会社.

[10] 児島記代[2010]「IFRSにおける農業会計の理論～農産物および生物資産への公正価値評価額の適用～」『CUC Policy Studies Review(千葉商科大学)』第28号.

[11] 木村奈美[2010]「IAS第41号 農業」中央経済社編著『IFRS 37基準のポイント解説』中央経済社.

[12] 近田典行[2011]「TPPと農業の『農』としての再生－IFRS41号『農業』に関連して－」『会計人コース』第46巻第4号.

(洋文献)

- [1] IASC (1999) ED65, Agriculture.
- [2] IASC (2001) International Accounting Standard 41, Agriculture.
- [3] Barry J. Epstein, Abbas Ali Mirza (2002) WILEY IAS 2002 Interpretation and Application of International Accounting Standards, John Wiley.
- [4] Rajkumar S Adukia (2006) "Accounting for Agricultural Operations", The Chartered Accountant, April, pp.1440-1444.
- [5] Mohamed Iskandar Thurrin Bhakir (2010) Applying IAS41 in Malaysia, ACCOUNTANTS TODAY, March, pp.32-33.